Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend natürliche Personen aus dem zweiten Halbjahr 2024

Natalie Dini / Stephanie Eichenberger



MLaw, LL.M. Taxation, Partnerin bei Tax Partner AG



lic. iur. Rechtsanwältin, eidg. dipl. Steuerexpertin, Partnerin bei Tax Partner AG

Inhalt

1. Einleitung 0
2. Besteuerung einer Stiftungsausschüttung 0
3. Internationale Steuerausscheidung bei Ehegatten 3
4. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 6
5. Steuerliche Qualifikation von Beteiligungen 7
6. Simuliertes Darlehen – geldwerter Vorteil 8

1. Einleitung

Nachfolgend werden fünf Entscheide des Bundesgerichts aus dem ersten Halbjahr 2024 im Bereich der natürlichen Personen kurz zusammengefasst und gewürdigt.

2. Besteuerung einer Stiftungsausschüttung

BGer 9C_176/2024 vom 30. Oktober 2024 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und Direkte Bundessteuer 2020.

a) Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin A. ist die Grossnichte der im Dezember 2012 verstorbenen C. Diese hatte im Jahr 2004 eine panamaische Stiftung gegründet, über die sie ein Bankkonto führte. Die Stiftung verfügte gemäss ihren Statuten, dass C. zu Lebzeiten einzige Begünstigte sei. Nach deren Tod sollten zunächst feste Beträge an Dritte ausgeschüttet werden, während der verbleibende Betrag zu gleichen Teilen unter den Grossnichten und Grossneffen (insgesamt neun Personen) aufgeteilt werden sollte. Diese sogenannten Zweitbegünstigten sollten auf ihren Anteil ab dem 30. Lebensjahr Zugriff erhalten.

Die Genfer Steuerverwaltung verfügte gegenüber der Erbengemeinschaft auf dem Stiftungsvermögen bzw. dem Bankkonto der Stiftung nach Abzug der Zahlungen an Dritte die Erbschaftssteuer, indem die neun Zweitbegünstigten zu gleichen Teilen und unter Anwendung des jeweiligen Verwandtschaftsverhältnisses besteuert wurden. Der Anteil von A. betrug dabei CHF 317'540. Obwohl die Stiftung formal eine eigene Rechtspersönlichkeit hatte, behandelte die Steuerverwaltung die Stiftungsgelder wirtschaftlich als Nachlassvermögen und damit für Zwecke der Erbschaftssteuer als transparent. Dieser Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

Für Zwecke der laufenden Besteuerung des Stiftungsvermögens bestätigte die Steuerverwaltung, dass keine Besteuerung bei den Zweitbegünstigten stattfinde, solange diese nicht das Alter von 30 Jahren erreicht haben.

Nach Erreichen des 30. Lebensjahres zahlte die Stiftung im Jahr 2020 der Beschwerdeführerin A. ihren Anteil in der Höhe von CHF 363'600 aus. Sie deklarierte diesen Betrag korrekt in ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2020. Die Steuerverwaltung unterwarf den vollen Betrag der Einkommensbesteuerung auf Ebene Bund, Kanton und Gemeinde.

Die dagegen erhobene Einsprache wurde von der Steuerverwaltung Genf abgewiesen. Das erstinstanzliche kantonale Gericht wies die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde gut und hielt fest, dass der bereits mit der Erbschaftssteuer erfasste Teil des Vermögens nicht nochmals als Einkommen besteuert werden dürfe und nur der übersteigende Betrag von CHF 46'060 einkommenssteuerlich relevant sei. Das kantonale Obergericht (Cour de justice) hob diesen Entscheid jedoch wieder auf und bestätigte die volle Einkommensteuerpflicht. Dagegen erhob A. Beschwerde an das Bundesgericht mit dem Antrag, es seien nur die CHF 46'060 als Einkommen zu besteuern. Die kantonale Steuerverwaltung und die ESTV schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Streitig ist die Frage, ob die gesamte Stiftungsausschüttung an A. der Einkommenssteuer unterworfen werden kann oder ob die Bemessungsgrundlage im Umfang des Betrages gekürzt werden muss, der bereits der Erbschaftssteuer unterworfen wurde.

Zunächst stellt das BGer den rechtlichen Charakter der Zahlung klar: Die Ausschüttung erfolgte nicht freiwillig, sondern gestützt auf zwingende Bestimmungen der Stiftungsstatuten, die der Beschwerdeführerin ab ihrem 30. Geburtstag einen Anspruch auf ihren Anteil am Stiftungsvermögen einräumten. Fehlt aber – wie hier – der Schenkungswille (*animus donandi*), kann die Zahlung weder als Schenkung noch als Vermächtnis gelten, sodass die Einkommenssteuerbefreiung nach Art. 24 lit. a DBG nicht zur Anwendung gelangen kann.

Die Beschwerdeführerin rügt indessen, die kantonale Steuerverwaltung habe gegen das aus Art. 9 BV abgeleitete Verbot des Methodendualismus verstossen. Bei der Erbschaftssteuer 2016 habe sie das Stiftungsvermögen wirtschaftlich dem Nachlass zugerechnet und damit dessen Rechtspersönlichkeit ignoriert (wirtschaftlicher Ansatz). Vier Jahre später habe dieselbe Behörde dieselbe Vermögensmasse jedoch als formell selbstständiges Stiftungsvermögen behandelt und die Auszahlung an die Beschwerdeführerin als deren Einkommen besteuert (rechtlicher formaler Ansatz). Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, das Erbschaftssteuerverfahren betreffe andere Steuerschuldner (Erbengemeinschaft einerseits und Beschwerdeführerin andererseits) und könne für die hier zu beurteilende Einkommenssteuer keine Rolle spielen.

Das Bundesgericht hat sich im vorliegenden Fall mit dem Verbot des Methodendualismus auseinandergesetzt. Eine Steuerbehörde dürfe denselben Lebenssachverhalt nicht abwechselnd nach ökonomischer und nach zivilrechtlicher Betrachtungsweise qualifizieren, um daraus einen doppelten Steuervorteil zu ziehen. Das Bundesgericht erkennt darin Willkür bzw. Verstoss gegen Treu und Glauben. Dieses Prinzip gilt selbst dann, wenn die eigentlichen Steuerverfügungen in verschiedenen Verfahrensabschnitten oder bei verschiedenen Unterabteilungen derselben Verwaltung ergehen.

Das Bundesgericht hält fest, dass die Genfer Steuerverwaltung 2016 bewusst die Rechtspersönlichkeit der Stiftung verneint und den ihr zugehörigen Vermögensanteil als direkten Nachlassbestandteil der Erblasserin erfasst hatte; die Beschwerdeführerin musste auf diesem Betrag eine Erbschaftssteuer entrichten. Als es vier Jahre später um die Einkommensbesteuerung ging, stellte dieselbe Behörde hingegen formell auf die Stiftung als selbstständiges Rechtssubjekt ab und besteuerte die volle Ausschüttung nochmals – diesmal als Einkommen der Beschwerdeführerin. Damit verfolgte sie im selben wirtschaftlichen Sachverhalt zwei entgegengesetzte Methoden. Zwar versuchte das kantonale Gericht, diesen Widerspruch mit dem Argument zu rechtfertigen, bei der Erbschaftssteuer sei die Erbengemeinschaft Steuerschuldnerin gewesen. Das Bundesgericht weist jedoch nach, dass die Beschwerdeführerin auch im Erbschaftssteuerverfahren direkte Steuerschuldnerin war: Sie war als Begünstigte ausdrücklich im «Steuerbordereau» aufgeführt und wurde persönlich belastet.

Weil ein solches Vorgehen den oben geschilderten Grundsatz des Methodendualismus verletzt, hätte die Steuerverwaltung den bereits erbschaftssteuerlich erfassten Teil von CHF 317'540 in der Einkommensbesteuerung ausklammern müssen. Steuerbar blieb nur die Differenz von CHF 46'060.

Entsprechend hebt das Bundesgericht das Urteil des Genfer Gerichtshofs auf und ordnet an, die Steuerveranlagung 2020 sei unter Anerkennung des Verbots des Methodendualismus auf die verbleibenden CHF 46'060 zu beschränken.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist nachvollziehbar und im Ergebnis zu begrüssen. Das Bundesgericht knüpft mit diesem Entscheid nahtlos an seine jüngere Methodendualismus-Rechtsprechung an und führt sie stringent weiter. Es hebt hervor, dass selbst innerhalb der gleichen Verwaltung verschiedene Steuerarten (Erbschafts- vs. direkte Steuern) nicht losgelöst voneinander betrachtet werden dürfen, wenn sie auf denselben Sachverhalt zurückgehen und denselben Steuerpflichtigen betreffen. Das Urteil betont, dass die Steuerbehörde nicht beliebig zwischen wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Betrachtungsweise wechseln darf, sobald sie sich einmal für eine Methode entschieden hat. Einmal «wirtschaftlich» behandelte Transaktionen können damit grundsätzlich nicht später «formal» umqualifiziert werden.

3. Internationale Steuerausscheidung bei Ehegatten

BGer 9C_47/2024 und 9C_48/2024 vom 23. September 2024 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt betreffend Staats- und Gemeindesteuern und Direkte Bundessteuer 2017.

a) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer A. ist im Kanton Basel-Stadt ansässig und reichte trotz zweier Mahnungen keine Steuererklärung für das Jahr 2017 ein. Die kantonale Steuerverwaltung veranlagte ihn daher nach Ermessen. In seiner Einsprache machte A. geltend, er habe 2017 geheiratet; seine Ehefrau habe ihren Lebensmittelpunkt in Grossbritannien und sei dort steuerpflichtig.

Die Steuerverwaltung korrigierte die Einschätzung unter Anwendung des Verheiratetentarifs und Zurechnung der Vermögens- und Einkommensfaktoren der Ehefrau (Ausscheidung unter Progressionsvorbehalt). Auf Einsprache des Steuerpflichtigen reduzierte die Steuerbehörde die ausländischen Vermögenserträge der Ehefrau.

A. focht diese Veranlagung erfolglos bei der Steuerrekurskommission (Entscheid vom 17. Juni 2021) und anschliessend beim Appellationsgericht Basel-Stadt als Verwaltungsgericht an; beide Rechtsmittel (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) wurden mit Urteilen abgewiesen.

Mit Beschwerde ans Bundesgericht beantragte A. im Wesentlichen:

- Ausscheidung ohne Berücksichtigung der Steuerfaktoren der in Grossbritannien lebenden Ehefrau (Einkommen und Vermögen);
- Objektmässige Zuweisung der Hypothekarschulden/-zinsen und der an die geschiedene Ex-Frau geleisteten Unterhaltsbeiträge zu seinen Schweizer Einkünften;

- Anwendung der kantonalen Vermögenssteuerreduktion ohne Faktorenaddition der Ehefrau.

Das Verwaltungsgericht beantragte die Abweisung der Beschwerden, die Steuerverwaltung Basel-Stadt verzichtete auf Vernehmlassung und die ESTV beantragte Abweisung der Beschwerde zur direkten Bundessteuer.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Gegenstand des vorliegenden Urteils ist die Frage, wie die Unterhaltszahlungen an die Ex-Frau und die Schulden und Schuldzinsen international zu verlegen sind. Das Bundesgericht hat sich bei dieser Gelegenheit systematisch mit der Frage der abzugsfähigen Aufwendungen in internationalen Verhältnissen auseinandergesetzt und ist dabei auch von früherer Rechtsprechung abgewichen.

Einleitend hält das Bundesgericht fest, dass bei unbeschränkter Steuerpflicht nach dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich alle weltweiten Vermögenszugänge der hiesigen Besteuerung unterliegen; spiegelbildlich können auch Aufwendungen weltweit abgezogen werden. Fällt jedoch ein Einkommens- oder Aufwandsbestandteil in ein Ausland, das die Schweiz steuerlich freistellt, müssen sowohl positive wie negative Komponenten ausgeschieden werden. Dabei sind verschiedene Ausscheidungsmethoden zu unterscheiden:

Sozialabzüge werden nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-)Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-)Einkommen verlegt.

Gewinnungskosten sind objektmässig auf die korrespondierenden Einkünfte zu verlegen. Entsprechend ist ausländisches Einkommen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten netto freizustellen.

Allgemeine Abzüge ohne konkreten Erwerbsbezug (anorganische Abzüge) orientieren sich analog zu den Sozialabzügen proportional am Verhältnis der steuerpflichtigen zu den gesamthaften Nettoeinkünften.

Schuldzinsen bilden einen Sonderfall: Sie werden proportional nach Lage aller Aktiven verlegt.

Im konkreten Fall hat die Vorinstanz aufgrund des internationalen Eheverhältnisses angenommen, der Beschwerdeführer A. habe lediglich eine teilweise Steuerpflicht, womit die allgemeinen Abzüge für Unterhaltsbeiträge sowie die Sozialabzüge nach Massgabe der Nettoeinkünfte beider Ehegatten zu verlegen seien. Die Schuldzinsen wurden von der Vorinstanz nach Massgabe der Lage der Aktiven beider Ehegatten verlegt. Die Vor-

instanz bezog sich auf das Urteil 2C_354/2022 vom 20. März 2023, das bei Ehegatten eine anteilsmässige Ausscheidung von Abzügen wie Unterhaltsbeiträge vorsah.

Von dieser Sichtweise nimmt das Bundesgericht im vorliegenden Urteil wieder Abstand. Es betont, dass die Unterhaltszahlungen ausschliesslich aus dem Vermögen des Beschwerdeführers stammen; die in Grossbritannien wohnhafte Ehefrau habe keinerlei gesetzliche oder faktische Verpflichtung, diese Zahlungen mitzutragen. Ziehe man deren Auslandseinkünfte gleichwohl zur Kürzung des Abzugs heran, führe dies zu einer unzulässigen Faktorenaddition auf Stufe Bemessungsgrundlage – genau das, was Art. 9 DBG (getrennte Besteuerung international verheirateter Paare) gerade verbietet. Das Gericht verweist dabei auch auf Kritik in der Literatur, wonach die bisherige Praxis regelmässig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der in der Schweiz ansässigen Person überschiesst, weil gebietsfremde Personen im Quellenstaat oft keinen korrespondierenden Abzug geltend machen können.

Gleiches gilt für Schuldzinsen: Auch sie dürfen nur nach dem Aktivvermögen des hier ansässigen Steuerpflichtigen proportional verteilt werden. Die Einbeziehung britischer Aktiven der Ehefrau würde erneut auf eine faktische gemeinsame Ehegattenveranlagung hinauslaufen und ist daher ausgeschlossen. Offen bleibt allein eine proportionale Kürzung, soweit der Beschwerdeführer selbst über ausländische Aktiven verfügt

Schliesslich wendet sich das Bundesgericht der Vermögenssteuer zu. Der Beschwerdeführer moniert, bei der kantonalen Vermögenssteuerreduktion habe die Vorinstanz ebenfalls unzulässig auf das Auslandsvermögen der Ehefrau abgestellt. Dieser kantonalrechtliche Punkt wird vom Bundesgericht nur unter dem Willkürmassstab geprüft. Es hält fest, dass die Einbeziehung ausländischer Faktoren bei der Ermittlung einer Steuerermässigung nicht geradezu unhaltbar sei und weist die Rüge ab. Hingegen folgt es dem Beschwerdeführer darin, dass Schulden – ebenso wie Schuldzinsen – proportional ausschliesslich nach seinen eigenen Aktiven zu verlegen sind; die britischen Vermögenswerte der Ehefrau dürfen dabei nicht berücksichtigt werden.

Im Ergebnis verletzt das angefochtene Urteil Bundesrecht, soweit Unterhaltszahlungen und Schuldzinsen (sowie bei der Vermögenssteuer die Schulden) aufgrund der Einkünfte bzw. Aktiven der in Grossbritannien ansässigen Ehefrau gekürzt wurden. Die Sache wird zur neuen, ausschliesslich an den Steuerfaktoren des Beschwerdeführers orientierten Veranlagung an die Steuerverwaltung Basel-Stadt zurückgewiesen.

c) Kommentar

Das Bundesgericht stellt klar, dass bei Ehegatten mit unterschiedlicher Ansässigkeit in internationalen Konstellationen eine Faktorenaddition auf Ebene der Bemessungsgrundlage mangels gesetzlicher Grundlage ausgeschlossen ist. Die Faktorenaddition in

Art. 9 DBG ist bei grenzüberschreitenden Paaren damit auf die Satzbestimmung beschränkt.

Das Urteil korrigiert damit die viel kritisierte Rechtsprechung von BGE 2C_354/2022 und ist zu begrüssen. Es ist im Lichte der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit systematisch korrekt.

Steuerpflichtige Ehegatten in internationalen Konstellationen werden angehalten, sorgfältig zu ermitteln und deklarieren, welche Einkommens- und Vermögensbestandteile in die schweizerische Bemessungsgrundlage einfliessen und welche Faktoren lediglich für die Progression relevant sind.

4. Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

BGer 9C_57/2024 vom 20. Dezember 2024 i.S. A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend direkte Bundessteuer 2018.

a) Sachverhalt

A. war Eigentümer verschiedener Liegenschaften im Kanton Zürich sowie einer selbstbewohnten Eigentumswohnung in Thailand. Er hatte im Jahr 1999 die C. GmbH als Hauptgesellschafter mitgegründet und war einzelzeichnungsberechtigt bei der Gesellschaft. Zweck der C. GmbH war die Verwaltung und Vermietung der Liegenschaften von A.

Am 1. November 2018 veräusserte A. eine am 29. September 2000 erworbene Liegenschaft im Kanton Zürich. Das Steueramt rechnete ihm den Veräusserungsgewinn als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel von A. blieben erfolglos.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verlangte A. die Aufhebung der Veranlagung und den Verzicht auf die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigt die Vorinstanzen und qualifiziert den Gewinn aus dem Verkauf der im Jahr 2000 erworbenen Liegenschaft als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Das Bundesgericht begründet dies damit, dass der Beschwerdeführer Fachkenntnisse besitze und eine berufliche Nähe zum Immobilienhandel aufweise. Die C. GmbH sei nicht nur als Verwalterin der Liegenschaften des Beschwerdeführers tätig gewesen, sondern hätte darüberhinausgehende Aktivitäten als Bauleiterin entwickelt. Der Beschwerdeführer selbst habe sich in der Vergangenheit als Liegenschaftenverwalter bezeichnet. Seinen Lebensunterhalt finanziere er hauptsächlich mittels Mieteinnahmen aus Liegenschaften, die er in den letzten 24 Jahren erworben habe. Der Beschwerde-

führer sei planmässig und systematisch vorgegangen, indem er mehrfach Liegenschaften unter dem Verkehrswert erworben habe, die Liegenschaften saniert und im Fall der veräusserten Liegenschaft Stockwerkeigentum begründet habe. Dies deute auf eine Gewinnmaximierung mittels eines zukünftigen Verkaufs hin, auch wenn die Liegenschaft schliesslich als Ganzes verkauft worden sei. Der Verkaufserlös sei ausserdem für den Erwerb einer anderen Liegenschaft verwendet worden. Auch die lange Besitzesdauer von 18 Jahren und die Tatsache, dass nur eine Verkaufstransaktion stattgefunden habe, ändere an dieser Qualifikation nichts.

c) Kommentar

Im Resultat führte die Begründung von Stockwerkeigentum im vorliegenden Fall zur Qualifizierung eines einzigen Verkaufs als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel, obwohl die Liegenschaft schliesslich als Ganzes veräussert wurde.

Diese Überdehnung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit ist störend, aber eine Realität, mit der sich jede natürliche Person mit Immobilienbesitz auseinandersetzen muss. Der Eigentümer eines Immobilienportefeuilles muss sich gut überlegen, ob und wie er oder sie eine nicht selbst genutzte Liegenschaft veräussern kann, ohne als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuert zu werden.

5. Steuerliche Qualifikation von Beteiligungen

BGer 9C_454/2023 vom 11. Dezember 2024 i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2015.

a) Sachverhalt

A.A. war als selbständiger Rechtsanwalt tätig. Er übt zudem Verwaltungsratsmandate in diversen Gesellschaften aus, an denen er teilweise auch Beteiligungen hielt. Das Steueramt qualifizierte den Kapitalgewinn aus der Veräusserung einer solchen Beteiligung und die Dividende aus dieser Beteiligung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Im darauffolgenden Einspracheverfahren wurden auch weitere Beteiligungen dem Geschäftsvermögen zugewiesen und die entsprechenden Dividenden als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

Sowohl der dagegen erhobene Rekurs wie auch die Beschwerde wurden abgewiesen.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten verlangte A. die Aufhebung der Veranlagung und den Verzicht auf die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

A.A. und B.A. erhoben Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragten die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide und die Feststellung, dass die Beteiligungen dem Privatvermögen zuzuweisen seien, die Veräusserung der Aktien einen steuerfreien Kapitalgewinn darstelle sowie die privilegierte Dividendenbesteuerung für private Vermögenserträge Anwendung finde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und begründet dies damit, dass die veräusserte Beteiligung im vorliegenden Fall keinen hinreichend engen Zusammenhang mit der anwaltlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers aufweise. Dies deshalb, weil der mit der verkauften Gesellschaft erzielte Umsatz in den letzten Jahren höchstens 6% des Gesamtumsatzes des Beschwerdeführers betragen habe und diese Einnahmen nicht wesentlich für das Geschäftsergebnis des Beschwerdeführers gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe die verkaufte Beteiligung nicht dazu erworben, das operative Ergebnis des eigenen Anwaltsgeschäfts bzw. dessen Chancen auf dem Markt zu verbessern.

Es liege auch keine von der Anwaltstätigkeit unabhängige nebenberufliche Investitionstätigkeit vor. Ein Mandat als Verwaltungsrat werde als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert, weshalb aufgrund der Verwaltungsratstätigkeit die Beteiligung nicht als Geschäftsvermögen qualifizieren könne. Das gemeinsame Zusammenwirken mit Geschäftspartnern reiche nicht aus, um dem Beschwerdeführer eine dahingehende eigene Erwerbstätigkeit zuzurechnen.

Es sei selbständigen Anwälten nicht verwehrt, zusätzlich Wertpapiere ihrer Mandanten im Privatvermögen zu halten. Entsprechend seien vorliegend die Anwaltstätigkeit, die wiederholte Beratung, die Investitionstätigkeit und die Einsitznahme in den Verwaltungsrat per se noch keine hinreichenden Indizien, um die verkaufte Beteiligung der Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers zuzuordnen.

c) Kommentar

In diesem erfreulichen Urteil stellt das Bundesgericht klar, dass eine Beteiligung nur dann einer Geschäftstätigkeit akzessorisch zugerechnet wird, wenn sie dieser auch dient. Die Beteiligung an einem Mandanten führt also per se noch nicht zu einer Qualifikation als Geschäftsvermögen des selbständigen Anwalts, sofern die Beteiligung nicht eine gewisse Wesentlichkeitsschwelle übersteigt.

6. Simuliertes Darlehen – geldwerter Vorteil

BGer 9C_567/2023 vom 12. September 2024 i.S. A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Waadt betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013–2015.

a) Sachverhalt

A. hielt 75% an der C. GmbH. Die restlichen 25% wurden von der Mutter von A. gehalten. Der Vater von A. war alleiniger Geschäftsführer der C. GmbH mit Einzelzeichnungsberechtigung. A. war bei der C. GmbH als Sekretärin angestellt.

Das Kontokorrentkonto des Vaters wies einen erheblichen Saldo zugunsten der Gesellschaft auf. In der Folge wurde bei der Gesellschaft die Erhöhung des Kontokorrents des Geschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung in Form eines simulierten Darlehens qualifiziert. Im Anschluss daran wurde im Nachsteuerverfahren 75% der verdeckten Gewinnausschüttung bei A. als geldwerte Vorteile aufgerechnet.

Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung bis auf kleinere Korrekturen ab. Ebenso wurde ein Rekurs abgewiesen.

A. erhob Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht und beantragte die Aufhebung der Aufrechnung des geldwerten Vorteils bzw. die Rückweisung an die Vorinstanz.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigte in seinem Urteil die verdeckte Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin. Die laufende Erhöhung des Kontokorrents ab 2013 gegenüber dem Geschäftsführer sei ein simuliertes Darlehen und damit eine geldwerte Leistung an die Beschwerdeführerin. Das Kontokorrentkonto gegenüber dem Geschäftsführer habe 2014 mehr als die Hälfte des Vermögens der Gesellschaft ausgemacht und 2019 sogar 65%. Die Zinsen seien nie bezahlt worden und hätten auch nicht denjenigen des Kreisschreibens der ESTV entsprochen. Das Darlehen sei ungesichert und die Darlehensgewährung sei auch nicht vom Gesellschaftszweck abgedeckt. Es gebe keine schriftlichen Aufzeichnungen, so dass der Zeitpunkt, die Bedingungen und das Rückzahlungsdatum nicht bestimmt werden könnten. Die Erhöhung sei für ein privates Immobilienprojekt des Geschäftsführers in Marokko nach Arbeitsfortschritt erfolgt. Die persönliche finanzielle Lage des Geschäftsführers sei prekär und er könne die Rückzahlung der erhaltenen Beträge nicht garantieren. Die C. GmbH sei von der Steuerverwaltung bereits in den Vorjahren darauf hingewiesen worden, dass die Darlehen als simulierte Darlehen qualifiziert würden, wenn nicht zumindest ein Teil zurückbezahlt werden würde.

Gemäss Urteil des Bundesgerichts ist die Zurechnung der geldwerten Leistung an die Beschwerdeführerin korrekt. Da die Beschwerdeführerin keine Schritte zur Rückzahlung des Darlehens durch den Geschäftsführer unternommen habe, ersetze dies einen eventuell fehlenden Willen ihrerseits. Damit sei der Schluss zulässig, dass die Beschwerdeführerin ihren Vater habe begünstigen wollen. Eine Abweichung von der Dreieckstheo-

rie sei nicht gerechtfertigt, da die verdeckte Gewinnausschüttung auf einem simulierten Darlehen beruhe und nicht auf dem Umstand, dass ein den Aktionären nahestehendes faktisches Organ zusätzlich zu seinem Gehalt verschiedene Zusatzleistungen von der Gesellschaft gezahlt wurden, die als wirtschaftlich gerechtfertigte Aufwendungen der Gesellschaft dargestellt wurden.

c) Kommentar

Der vorliegende Fall erfüllt die klassischen Voraussetzungen eines simulierten Darlehens. Das Hauptkriterium, welches zur Qualifizierung des Darlehens als simuliertes Rechtsgeschäft führte, ist die Höhe im Verhältnis zum Gesellschaftsvermögen. Diese Grösse sollte deshalb bei allen Darlehensgewährungen an nahestehende Personen im Auge behalten werden.

Ausserdem zeigt dieser Fall, wie strikt die Anwendung der Dreieckstheorie in der Praxis gehandhabt wird. Obwohl der Geschäftsführer und Vater der Beschwerdeführerin gemäss Sachverhalt eigenmächtig handelte und klar der Begünstigte der geldwerten Leistung war, muss die Beschwerdeführerin als Anteilsinhaberin die steuerlichen Konsequenzen tragen, weil sie sich nicht für die Gesellschaft zur Wehr gesetzt hat und darauf verzichtet hat, für die Rückführung der Darlehen zu sorgen.